

## 〔研究ノート〕

## 加算税規定の例外と考えられている国税通則法65条4項に

## おける「正当な理由」に関する考察 I

## —規定の概要・沿革を中心として—

久保田 俊 介

## 第1章 はじめに

国税通則法65条1項では、「期限内申告書（中略）が提出された場合（中略）において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき（中略）納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。」としており、期限後に修正申告書が提出されたときは加算税を課するとしている。

さらに、同条2項において、「前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額（中略）がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（中略）に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。」としており、一定の金額を超える場合にはさらに加算税の割合を増やすこととしている。

しかしながら、「第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちにその修正申告又は更正前の税額（中略）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」としており、正当な理由があると認められるものがある場合には、加算税は課さないとしている。

したがって、これらの国税通則法より、原則的には期限後修正申告には加算税は課せられるが、例外的に正当な理由がある場合には加算税は課さないとしていると解することができる。

そこで、本論文は、2号に渡り「正当な理由」とはどういったものがあるのかを検討する。まず、本稿では、規定の概要・沿革を中心として確認し、昭和22年以前から現在までに加算税についてどのような問題があり、現在の過少申告加算税の規定へと移行していったのかを確認したい。

## 第2章 加算税規定の沿革<sup>(1)</sup>

本章では、加算税既定の沿革について確認したい。

### 1. 昭和22年以前

昭和22年以前には、申告納税制度は存在せず、賦課課税制度によっていたため過少申告等について、課税庁が課した税額が期限内に申告されるかどうかに関心の中心であった。そのため、納付遅延に対する制裁として延滞金制度が設けられていたのである。

さらに、賦課課税方式においても脱税は存在していたため、その処罰として刑罰制度が設けられた。

上記の延滞金制度については、明治44年12月7日に設けられた。この制度は、期限までに納付が行われない場合に納期限の翌日から税金完納または財産差し押さえの日の前日までの期間に応じ、日歩3銭の割合により、延滞金を徴収するものであった。この延滞金制度については、納付しなかった金額の割合で延滞金が発生するものでないことから現在の延滞金とは違った形であった。

また、刑罰制度については、脱税した額の3倍あるいは5倍というような定額財産刑主義が採用されていた。当時、自ら脱税を自首した者は罪に問われなかった。

### 2. 昭和22年から昭和25年まで

昭和22年の税法改正によりそれ以前に採用されていた賦課徴収方式から所得税、法人税、相続税等の直接国税について、申告納税方式が採用された。そして、この時加算税制度の前身である追徴税制度も採用された。

この追徴税制度は、納税義務者が更正決定を受けた場合又は修正申告書を提出して国税を納付する場合において、当初の申告が過少であったこと、または申告書の提出がなかったことについてやむを得ない事由がある場合を除いて、その更正決定または修正申告により増加した税額の一定割合<sup>(2)</sup>を追徴税という名称で徴収しようとする制度であった。このように追徴税は、自己の申告を正当に行わなかった納税者に対する一種の行政罰として設けられたものであった。

なお、筆者は、この規定が、後に国税通則法65条4項の「正当な理由」の前身であったと解している。

その後、所得税については同年、法人税と相続税については翌年には、不足額の25%の一定率を加算されるものになった。

### 3. 昭和25年から昭和37年まで

追徴税制度は、シャープ勧告に基づく税制改正により、加算税制度へと移行した。シャープ勧告では、a 納税申告を怠った場合、b 納税を怠った場合、c 民事詐欺事件の罰則について勧告している。ここでは、a 納税申告を怠った場合、b 納税を怠った場合について確認

(1) 加算税規定の沿革については、石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」『日税研論集』13号、1990年5月、p 3～6 及び酒井克彦『附帯税の理論と実務』ぎょうせい2010年、p 3～7を参照されたい。

(2) 一定割合については、税額が納付されるまで1か月に5%ずつ増加する(限度50%)ことになっていた。

する。まず、納税申告を怠った場合については、次の通りである。

a 納税申告を怠った場合

現在、納税申告書が提出されなくとも、罰則を受けることはないようである。法律は、故意に申告の提出を行つた場合、それが刑事犯であることを明記するよう改正されなければならない。それに加えて、民事罰も規定すべきである。申告の遅延が一カ月を超えなければ、その税の十％が民事罰として加算されるべきである。毎月加わることにもう十％が加算し、遅滞が続く期間その総額が税額の三十％になるまで加算することを示唆する。もしその申告の遅延が故意の怠慢ではなく、正当な理由に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきでない。

注)『シャウプ使節団日本税制報告書第四巻付録』大蔵省主税局,D38～39

次に、納税を怠った場合については次の通りである。

b 納税を怠った場合

期限内に納税しなかつた場合、二十五％を課する現行の罰則はあまりに過酷である。もし、納税者が期限内に納税できなければ、たとえその延滞が軽微であつても二十五％が課せられるから、ある意味で、かれは滞納を続行するようしむけられている。罰金額は、従つて滞納期間に應じて伸縮されるべきである。

この罰金総額の上に、納付するまで一日当たり一％の十分の一の利子すなわち約年三十六％の利子を支拂わなければならない。督促後は、前記の利子と二十五％の利子が課せられる。このような利子率は明らかに多すぎるのであつて、それは滞納問題を悪化するのに役立つだけである。

現行の制度に代わつて次のことを勧告する。

(1) 督促される以前に納税を怠っている場合には、未納税額(民事罰を含む)に対し年十二％の利子が納期限から納付した期日まで課せられる。

(2) 正式の督促(課税或いは更正決定後)があつて納税を怠っている場合には、未納税額(刑事罰およびそれに前の利子を含む)に対して納期限から督促がいつて実際納税した期日までの間、年二十四％の率の利子を課すべきである。

注)『シャウプ使節団日本税制報告書第四巻付録』大蔵省主税局,D39～40

上記より、シャウプ勧告では、①故意に申告書を提出しなかつた場合には、刑事犯であることを明記しなければならない。②正当な理由に基づく場合を除き、遅延した場合に10％から30％になるまで段階的に税率を上昇させるべきである。③滞納期間にかかわらず一律で25％の税率を用いるのは滞納期間が軽微であつた場合あまりに酷になるため滞納期間に応じて伸縮させるべきであるとしている。

そこで、昭和25年には上記シャウプ勧告による税制改正により、追徴税制度が現在の制度に近くなり、過少申告加算税、無申告加算税、源泉徴収加算税、過少納付加算税、軽加算税及び重加算税制度に改められた。

#### 4. 昭和36年から昭和37年まで

昭和36年7月の税制調査会の『国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)』では、過少申告加算税及び無申告加算税について次のように示している。

「現行のように無申告の場合と過少申告の場合とを区別して取り扱うことは適当であるかどうかが問題となる。両者の場合とも、期限内に正当な申告をしなかった点からは、申告期限現在における申告不足分については同様な加算税を課すべきであるという考え方もあり得るであろう。たしかに過少申告といっても、その中には過少である割合が小さいものから大きいものまでであるわけで、この過少の割合が10割に近づけば無申告の場合と変わらないではないかといった意見も十分考慮されなければならないであろう。

しかし、やはり申告納税制度の基本的秩序として、期限内申告書の提出の有無を重視することには意義があるというべきであろう。したがって、たとえ不完全であっても期限内申告があった場合とそうでない場合とでは、それに対する制裁に差別を設けるべきであるという考え方の方がより妥当であると考えられる。

(中略) によって、われわれは、無申告加算税と過少申告加算税との区別は、今後も維持すべきであると考える。」<sup>(3)</sup>

そして、同答申では、過少申告加算税について次のとおり示している。

「過少申告加算税の割合は、現行どおり5%とすることが適当である。」<sup>(4)</sup>

さらに、無申告加算税については次のとおり示している。

「無申告加算税において申告の遅延期限に応じて加算税率が段階的に上昇することとされていることが問題となった。

この構成はかなり複雑であるばかりでなく、それだけ申告書の早期提出をただす効果があるとみることができるといえるかどうかについて疑問がある。(中略) もともと無申告加算税と過少申告加算税との区分は、提出期限内に申告書の提出があったかどうかによるものであり、期限内に申告書の提出がなかったということが無申告加算税の課税要件である。そこで、われわれは、そのような無申告加算税の課税要件に照らし、さらに制度の簡素化の要請にこたえて、執行上の煩わしさを取り除くという見地から、さらには過少申告加算税との間の実質上の負担のバランスをも考慮して、申告遅延の月数による累進的取り扱いをこれを廃止することとし、その率を一律に10%とすることが適当であると考える。」<sup>(5)</sup>

当時、各個別税法に規定されていた加算税制度を総合的に検討し、これを国税通則法において統合的に整備すること及び負担の軽減合理化を図ることを提唱した。これに基づいて、加算税制度の整備、軽減合理化が行われた。

具体的には、無申告加算税及び不納付加算税について、一律に10%に軽減した。さらに、重加算税についても、従前の50%から30%に、無申告加算税又は不納付加算税に代えて課される場合には、35%にそれぞれ軽減したのである。

この変更は、従前の税率があまりに高かったことにより、かえって厳正な執行を困難にする面があったため行われたのである。

(3) 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明』昭和36年7月、p 100  
([http://www.soken.or.jp/p\\_document/zeiseichousa\\_toushinshu.html](http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseichousa_toushinshu.html) 2015年1月19日)

(4) 同上、注3、p 100

(5) 同上、注3 p 100～101

## 5. 昭和59年

昭和59年の改正国税通則法においては、過少申告加算税の二段階制が採用されることとなった。二段階制とは、過少申告加算税は、原則として、不足額の5%の割合で課せられていたが、不足額が、期限内申告税額または50万円のいずれか多い金額を超えるような場合には、その超える部分については、過少申告加算税は、10%の割合で課せられることとなった。申告漏れの割合により、加算税の負担に差を設け、申告水準の維持向上を図ろうとする趣旨から出た改正といえる。

## 6. 昭和62年

昭和62年には、過少申告加算税の割合が5%から10%に引き上げられた。これにより加重される部分の割合も10%から15%に引き上げられた。

また、無申告加算税の割合も10%から15%に引き上げられた。

さらに、重加算税の割合も30%および35%から35%及び40%に引き上げられた。

以上、昭和22年以前から現行の規定までの変革を確認してきたが、昭和22年以前の追徴税規定では、過少又は無申告であること等の原因にかかわらず一律で税率を乗じてきたがその場合軽微な誤謬も仮装・隠ぺいした場合も同様の税率が乗じられ納税者間の不公平感があったと考えられる。その後、シャウプ勧告以後、原因ごとに異なる税率を乗じることでその問題は解決したと考えられよう。また、現行の規定はさらに細かく原因を分類することで納税者間の不公平感をなくし、納税意識を高める効果があるものへと変わっていったと考えられる。

## 第3章 追徴税額の趣旨・目的

本章では、追徴税額について判決ではどのような見解を示しているのかをみていく。

### 1. 昭和25年8月30日広島高裁

昭和25年8月30日広島高裁判決では、追徴税額について、「旧法人税法43条の追徴税は、過少申告、不申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であると解すべきであって、納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として課する趣旨でないこと明らかであり、追徴税のこのような性質にかんがみれば、憲法39条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である。」<sup>(6)</sup>としており、追徴税額は納税意識を高めるためのものであり、刑罰ではないとしている。

### 2. 昭和25年11月15日津地裁

昭和25年11月15日津地裁判決では、追徴税額について、「旧法人税法43条の追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定のやむをえない事由

---

(6) 昭和25年8月30日広島高裁判決要旨

のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であると解すべきであり、追徴税はこれを課せられるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として課する趣旨でないことは明らかである。追徴税のこのような性質にかんがみれば、憲法39条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である。」<sup>(7)</sup>としており、追徴税は、過少申告等の違反があれば、課せられるのであり、税を課すことにより納税義務違反の発生を防止するものであるとしている。さらに、前記昭和25年8月30日広島高裁と同様に追徴税は刑罰とは異なる旨を述べている。

### 3. 昭和26年10月9日長崎地裁

昭和26年10月9日長崎地裁判決では、追徴税について、「追徴税は一体どんな性質及び目的を有する制裁であるかというのに、それは、終戦後我国の租税法中に採り入れられた申告納税制度を前提とするものであり、この制度の下では、納税義務者自身が租税債務を確定して、これを申告納税することを第一義的とし、徴税庁による更正若しくは決定を第二義的とする関係上、若しも納税義務者が誠実に申告納税をしないならば、国の歳入の確保は期待されず、又他の納税義務者との権衡を失することになるので、納税義務者に対しては、法定の期限内に正当な申告をすべき義務が負わされ、この義務の違反に対する制裁が課せられざるを得ないのであつて、この制裁がすなわち追徴税に外ならないのである。しかも、それはいわゆる行政刑罰とも異なり、裁判所より刑事訴訟手続に従つて科せられることなく、徴税庁により租税法上の手続に従つて、租税の形式で賦課徴収される点に特徴があり、この点で、広義の民事罰の一種に属し、恰も一般私法上の義務違反に対して、当事者間に往々違約損害金の定めがされるのと同様に、公法上の租税義務違反に対して法により課せられる公法上の一種の違約損害金であるともいうことができその性質及び目的において、刑罰と著しくその性質を異にするものと解するのが相当である。」<sup>(8)</sup>としており、追徴税は、納税義務者が正しく申告納税しなければ、国の歳入が減少し、さらに他の納税者との公平性も欠いてしまうため、制裁的に設けられたとしている。そして、刑事罰と異なり課税庁が租税法上の手続きによって課せられていくとしている。

上記昭和26年10月9日長崎地裁の控訴審である昭和27年5月30日福岡高裁判決では、「追徴税は(中略)恕すべき事由がないのに適正な申告をしなかつたため本税に附加して課せられる過滞金的課税である。すなわちこれらの税は適正な納税又は申告の実を挙げるため税の形式で課せられる税法上の秩序罰的負担であつて、脱税犯に対する刑事罰とはその本質を異にし、しかも両者は相併存することによつて一層申告納税の適正を期することができるのである。」<sup>(9)</sup>としており、地裁と同様の主張をしていると解する。さらに、追徴税は、刑罰と異なり両者を同時に課すことによってさらに納税を適正にすることができると判決している。

(7) 昭和25年11月15日津地裁判決要旨

(8) 昭和26年10月9日長崎地裁判決

(9) 昭和27年5月30日福岡高裁判決

以上、昭和25年8月30日広島高裁判決、昭和25年11月15日津地裁判決、昭和26年10月9日長崎地裁判決及びその控訴審である昭和27年5月30日福岡高裁判決をみてきたが、いずれの判決も、追徴税は刑罰とは異なり同時に課されることについてなんら問題ないとの結論が出されている。さらに、追徴税は、適正に申告をした者との公平性を守るため、制裁的に設けられた規定であるとしている。

## 第4章 過少申告加算税の趣旨・目的

本章では、過少申告加算税について、判決ではどのような見解を示しているかをみていく。

### 1. 昭和58年8月29日神戸地裁

昭和58年8月29日神戸地裁判決では、過少申告加算税について、「所得税法は、いわゆる申告納税主義を採用し、納税者自らが課税標準を決定し、これに自らの計算に基づいて税率を適用して税額を算出し、これを申告して第一次的に納付すべき税額を確定させるという体系をとっている。

こうした申告納税主義のもとでは、適正な申告をしない者に対し、一定の制裁を加えて、前記申告秩序の維持をはかることが要請されるが、このような行政上の制裁の一環として、過少申告の場合について規定されたのが過少申告加算税（通則法六五条）である。」<sup>(10)</sup>としており、過少申告加算税は、適正な申告をしない者に対する制裁であるとの判決がなされた。

### 2. 平成7年3月28日東京地裁

平成7年3月28日東京地裁判決では、過少申告加算税について、「過少申告加算税は、当初から適法に申告、納税した者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正するために、申告すべき財産を過少に申告したという客観的な事実に基づいて課されるものであり、納税者が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、これらの行為に基づき申告をしたときなどに賦課される重加算税（通則法六八条）や、期限内申告書の提出がなかったときに賦課される無申告加算税（同法六六条）とは別に定められた加算税である」<sup>(11)</sup>としており、過少申告加算税は、無申告加算税や重加算税などの加算税とは別に定められているとしている。

### 3. 平成21年6月15日名古屋地裁

平成21年6月15日名古屋地裁判決では、過少申告加算税について、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。」<sup>(12)</sup>としており、過少申告加算税は、適正に申告した者との公平性を守り、さらに、納税義務違反の発生

(10) 昭和58年8月29日神戸地裁判決

(11) 平成7年3月28日東京地裁判決

(12) 平成21年6月15日名古屋地裁判決要旨

を防止する旨の判決がなされた。

#### 4. 平成23年8月24日東京高裁

平成23年8月24日東京高裁判決では、過少申告加算税について、「通則法65条1項に規定する過少申告加算税の趣旨は、申告納税制度の下において、納税者がその申告義務を適正に行うことを担保するとともに、当初から適正に申告し納税した納税者との間の不公平を実質的に是正し、適正な申告納税の実現を図ることにある。」<sup>(13)</sup>としており、過少申告加算税は、適正に申告し納税した納税者との公平性を守り、適正な申告納税を実現するためのものである旨の判決がなされた。

以上、昭和58年8月29日神戸地裁判決、平成7年3月28日東京地裁判決、平成21年6月15日名古屋地裁判決及び平成23年8月24日東京高裁判決をみてきたが、いずれの判決も申告納税制度のもと、納税者が申告義務を適正に行うことを趣旨・目的としている。

### 第5章 結びに代えて

第2章の加算税既定の沿革で確認したとおり、昭和25年までは、当初の申告が過少であったこと又は納税がなかったことについて納付されなかった金額に対して一律で追徴税が課されてきたが、シャープ勧告以後は納税申告を怠った場合及び納税を怠った場合に分けて税率を課すこととなったことから現行の制度に近づいた。

そして、第3章でみてきたように申告が過少若しくは無申告であった場合に課されていた追徴税は、刑罰と同時に課されるかどうかで裁判で争われることが多かった。しかしながら、追徴税は刑罰とは異なり、判決をみるといずれも国の歳入の確保と申告を適正に行った者と行わなかった者との公平感を是正するためのものと考えられる。そのため、脱税を行っている場合には追徴税及び刑罰は同時に課せられることが当時の通例であった。

さらに、第4章で確認してきたように、過少申告加算税は、当初から適正に申告し納税した納税者との間の不公平の是正を図り、納税義務違反の発生を防止する趣旨があるため申告が過少若しくは無申告であったこと等の理由を問わず追徴税で一律に税率を乗じるには問題があった。

そのため、過少申告加算税は、原因別に加算税が過少申告加算税、無申告加算税、重加算税等に分けられ、それぞれに税額が計算されることとなったことで追徴税時代の問題も解決してきた。

しかし、当初の無申告加算税において申告の遅延期限に応じて加算税率が段階的に上昇することについては問題があった<sup>(14)</sup>。

---

(13) 平成23年8月24日東京高裁判決

(14) 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明』昭和36年7月では、無申告加算税をその期間に応じて上昇させることについての問題として「この構成はかなり複雑であるばかりでなく、それだけ申告書の早期提出を促す効果があるとみることができるかどうかについては疑問がある。」との指摘がなされ、具体的な内容については、「申告所得税に関して無申告加算税が課されたものの件数が無申告経過期間の長短に従いどのような分布を示しているかをみると1月以内のもの10.1%、2月以内のもの



このように、加算税の税率が無申告であった期間に応じて増加していくこととなっていたが、このような税率に根拠があったかは定かではなく、さらに、この加算税によって適切な申告書が増えたがどうか定かではない点に問題があった<sup>(15)</sup>。このような状況では、3か月以内であるならば、申告書を提出する意識が出る可能性があるが、それを超え51.4%になるとあわよくば、申告書の提出を免れようとする考えも出てくると考えられる。

上記のような問題があり、加算税制度は、その原因別に過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税に分けられ、税率もその原因ごとに一律にすることで<sup>(16)</sup>、制度を簡素化し、申告意欲を高めようとする狙いがあったのだと考えられる。

本稿では、昭和22年以前の加算税既定の前身である追徴税から現行の規定までの沿革について確認してきた。昭和36年7月当時、無申告であった期間に応じて加算税が変化する点が問題であったが、現在の加算税規定は、期間に関係なく、その原因ごとに一律に課すこととし、利息については延滞税として別に定めることとしたことで問題の解決がみられたと考えられよう。

次号では、本稿の研究を基礎に、加算税制度の例外ともいうべき制度である「正当な理由」について確認し、どういった場合に正当な理由として認められ加算税が免除されるのかを確認することとしたい。

(2015.1.22 受稿, 2015.2.10 受理)

---

22.0%, 3月以内のもの16.5%, 3月超51.4%となっている。」としていた(同上, 注3, p 100 ~ 101)。

(15) 同上, 注3, p 100 ~ 101

(16) 現行の加算税制度は次のとおりであり、その原因ごとに税率は異なっている。

過少申告加算税は、国税通則法65条1項によると申告期限に提出された納税申告書に記載した金額が過少で修正申告又は更正があった場合には、10%の加算税を課する。ただし、期限内申告税額相当額と50万円のいずれか多い金額を超える場合には、10%に代えて15%の加算税を課するとしている。

無申告加算税は、国税通則法66条によると申告期限までに納税申告書を提出せず、期限後申告又は決定があった場合、あるいは期限後申告又は決定の後に修正申告書又は更正があった場合には、15%の加算税を課する。ただし、納付すべき税額が50万円を超える部分については15%に代えて20%の加算税を課する。

不納付加算税は、国税通則法67条によると納付すべき税額を法定納期威厳までに納付しない場合には、10%の加算税を課する。

重加算税は、国税通則法68条によると国税の基礎となる事実を隠ぺいし又は仮装し、それに基づき過少申告、無申告、不納付となった場合には、過少申告加算税に代えて35%、無申告加算税に代えて40%、不納付加算税に代えて35%の加算税を課する。

(現行の加算税制度については、国税通則法65条~68条及び酒井克彦「加算税制度の趣旨」『税代ジャーナル』5,2007年6月, p 23を参照されたい。)

## 〔抄 録〕

国税通則法65条1項は、期限後に修正申告書が提出されたときは加算税を課するとしている。しかしながら、同条4項では、正当な理由があると認められるものがある場合には、加算税は課さないとしている。これにより、同条4項は加算税の例外規定であることが確認できる。

この加算税既定の前身である昭和22年以前の追徴税規定では、原因にかかわらず一律で税率を乗じてきたがこれには不公平感があったと考えられる。しかしながら、シャウプ勧告以後は原因ごとに異なる税率を乗じることでその問題は解決したと考えられる。その後、昭和36年7月当時、無申告であった期間に応じて加算税が変化する点が問題であったが、現在の加算税規定は、期間に関係なく、その原因ごとに一律に課すこととし、利息については延滞税として別に定めることとしたことで問題が解決したと考えられる。

さらに、追徴税時代の判決をみると、追徴税は、適正に申告をした者との公平性を守るため、制裁的に設けられた規定であると判決されていた。その後、追徴税が加算税へと変革を遂げ、その時代の判決をみると、過少申告加算税は申告納税制度のもと、納税者が申告義務を適正に行うことを趣旨・目的としたものであると判決されていた。

以上のように、昭和22年以前の規定から現行の規定まで様々な問題がありそのたび改正がなされ、現行のような原因に応じて税率を変更するような形式により解決したように考えられる。